

УДК 656.2.003

**РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА  
НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ****канд. экон. наук С.Л. ШАТРОВ****(Белорусский государственный университет транспорта, Гомель)**

*Рассматриваются актуальные вопросы функционирования и развития системы управленческого учета на железнодорожном транспорте. Отмечено, что на железной дороге исторически функционируют отдельные элементы управленческого учета, однако отсутствует их системность и научное обоснование, что является целью данной работы. Автором изучены существующие научные подходы и методики организации управленческого учета на предприятии. Определено, что с учетом специфики деятельности организации для Объединения «Белорусская железная дорога» наиболее приемлемым является четвертый вариант, когда управленческий и финансовый учет ведется в общей бухгалтерии с использованием единого плана счетов. Обосновано внедрение в практику хозяйствования железной дороги нового счета 32 «Управленческий учет затрат на производство», изучена его структура и логика построения. Управленческий учет на железнодорожном транспорте определен как интегрированная система учета затрат и доходов, сформированная на основе выделения центров по уровням управления железной дороги.*

Становление управленческого учета – сложная задача и часто происходит в рамках реорганизации всей компании, реинжиниринга бизнес-процессов. Релевантность информации системы управленческого учета будет зависеть от многих факторов: были ли учтены цели организации и стратегии их достижения при разработке системы управленческого учета; правильно ли выбраны центры ответственности; соответствует ли технология бизнес-процессов задачам организации и планируемой системе управленческого учета; как налажены горизонтальные связи и распределена система ответственности по сбору информации и составлению бюджетов; имеет ли место система мотивации структурных подразделений.

Существующая система бухгалтерского учета железной дороги как одной из крупнейших государственных организаций корпоративного типа исторически включает отдельные элементы управленческого учета и активно развивается в настоящее время, что требует научного обоснования и соответствующего системного подхода к ее преобразованию.

**Основная часть.** В международной практике наблюдаются четыре варианта организации управленческого учета в системе бухгалтерского учета. При первых двух вариантах управленческий и финансовый учет ведутся раздельно. Учет затрат в разрезе экономических элементов и доходов по видам деятельности ведется в финансовой бухгалтерии; учет затрат в разрезе статей калькуляции и доходов по видам вырабатываемой продукции (работ, услуг) – в управленческой. Для этой цели в организациях используются три класса счетов: счета финансового учета, счета управленческого учета, счета балансового учета. При этом учет затрат и доходов как в финансовом, так и в управленческом учете ведется методом «затраты – выпуск» и требует применения специальных счетов для отражения затрат в пределах установленных норм (стандартов) и по отклонениям от них. При третьем варианте учет затрат в разрезе экономических элементов и доходов по видам деятельности ведется в финансовой бухгалтерии. Управленческий учет объединяется с оперативным учетом и ведется без использования системы бухгалтерских счетов.

В нашем понимании сущности управленческого учета ни один из представленных вариантов не может быть использован при формировании системы управленческого учета на железнодорожном транспорте. Первый вариант основывается на разделении счетов на финансовые и управленческие, что в целях осуществления взаимосвязи между видами учета требует использования специальных связующих счетов и излишне усложняет учет. При втором и третьем вариантах управленческий учет по отношению к финансовому становится полностью автономным, а взаимосвязь между ними осуществляется оперативным путем, т.е. вне системы счетов бухгалтерского учета, что противоречит теоретическим основам ведения учета, требует выделения двух бухгалтерий (финансовой и управленческой) и ведет к росту постоянных затрат.

Актуальным для системы железнодорожного транспорта видится четвертый вариант, когда управленческий и финансовый учет ведутся в общей бухгалтерии с использованием единого плана счетов. Этот вариант основан на полной интеграции учета затрат и доходов в объединенную бухгалтерию с отражением операций управленческого учета в общей системе записей синтетического бухгалтерского учета без выделения отдельной корреспонденции счетов. Операции управленческого учета отражаются на соответствующих бухгалтерских счетах (счета 30-39 Типового плана счетов и др.), которые относятся к счетам управленческого учета. Работы в этом направлении ведутся на железнодорожном транспорте с 2005 года, когда было принято решение о создании на Белорусской железной дороге Единой корпоративной интегрированной системы управления финансами и ресурсами (ЕК ИСУФР), в рамках которой предусмотрено автоматическое распре-

деление затрат с целью формирования оперативной управленческой информации. Особенность системы состоит в использовании дополнительного (технического) 32 бухгалтерского счета, на который попадают все расходы предприятия, независимо от их классификации согласно первичным документам, и в дальнейшем распределяются по соответствующим счетам в пределах норм и сверх норм. Использование счета 32 «Управленческий учет затрат на производство» предусмотрено Постановлением Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 23 октября 2006 г. № 47 «Об утверждении дополнительного счета бухгалтерского учета, предназначенного для использования организациями, входящими в состав Белорусской железной дороги, и Инструкции по применению дополнительного счета бухгалтерского учета, предназначенного для использования организациями, входящими в состав Белорусской железной дороги».

В основу структуры вспомогательного счета положена действующая Номенклатура расходов железной дороги. Он является определителем видов затрат, которые автоматически распределяются с сохранением элементов затрат, что предусматривает возможность планирования и контроля уже на уровне первичных документов.

В разрезе счета 32 «Управленческий учет затрат на производство» открываются *субсчета первого порядка* (по элементам, выделенным на железной дороге): 32-01 «Расходы на оплату труда»; 32-02 «Отчисления на социальные нужды»; 32-03 «Материалы»; 32-04 «Топливо»; 32-05 «Электроэнергия»; 32-06 «Амортизация основных средств и нематериальных активов»; 32-07 «Прочие затраты».

Аналитический учет по счету ведется по статьям Номенклатуры расходов [1] и строкам формы 4-ф «Отчет о затратах на производство продукции (работ, услуг)» (рис. 1).

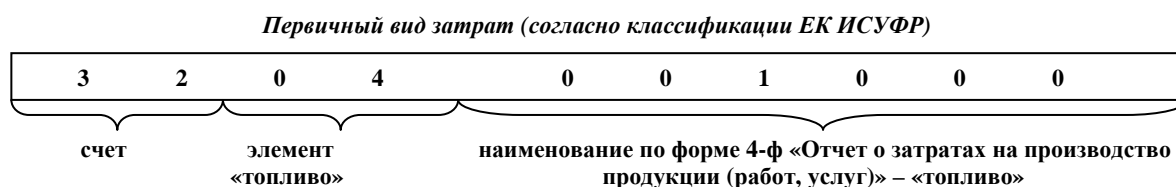


Рис. 1. Структура счета 32 «Управленческий учет затрат на производство» (аналитический учет первого порядка)

Согласно Инструкции счет 32 «Управленческий учет затрат на производство» используется для предварительного обобщения затрат, связанных с осуществлением перевозочного процесса, а также затрат структурных подразделений, которые являются вспомогательными для основного производства (перевозочной деятельности), связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами, которые в дальнейшем списываются на затратные счета бухгалтерского учета (рис. 2).



Рис. 2. Формирование затрат в системе управленческого учета железной дороги

Таким образом, по дебету счета 32 «Управленческий учет затрат на производство» отражаются прямые материальные, трудовые и другие прямые расходы, а также производственные накладные расходы, по кредиту – автоматически сгруппированные затраты по элементам и статьям списываются в дебет счетов учета затрат 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

По окончании отчетного месяца счет 32 «Управленческий учет затрат на производство» закрывается. Для закрытия 32 счета создан технический счет 3299999999, который определен как счет результата.

Отметим, что технические возможности позволяют проводить автоматическое распределение статей затрат (в соответствии с заданным алгоритмом), учитываемых ранее на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» с сохранением как элемента, так и самой статьи затрат. Этот принцип заложен в отражении так называемых «вторичных затрат», которые представляют собой детальное отражение затрат по каждой хозяйственной операции в разрезе элементов и статей затрат. Вторичные типы затрат создаются к каждой используемой статье накладных затрат и счету 32, отражаемому по этой статье (рис. 3).

**Вторичный вид затрат (согласно классификации ЕК ИСУФР)**

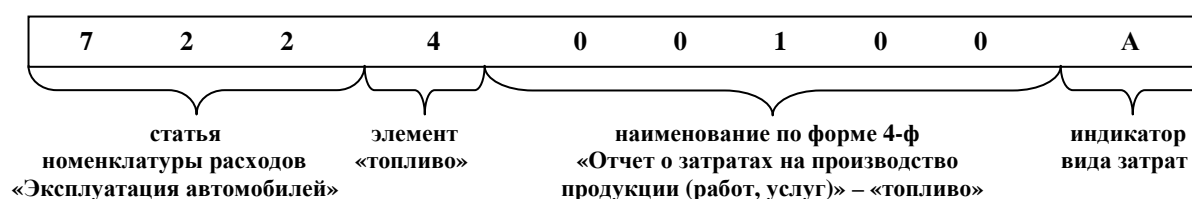


Рис. 3. Структура аналитического учета второго порядка

Таким образом, система учета затрат на счете 32 будет включать открытие к каждому из счетов первичного вида затрат нескольких счетов вторичного вида (таблица).

Система аналитического учета  
по счету 32 «Управленческий учет затрат на производство»

Код вида затрат	Содержание
3204001000	Затраты на топливо
009400100A	Топливо для отопления помещений и других технологических целей по статье «Обслуживание зданий, сооружений и оборудования пассажирского хозяйства»
016400100A	Топливо на технологические цели по статье «Деповской ремонт пассажирских вагонов»
019400100A	Топливо, подаваемое в пассажирские вагоны в пути следования поездов, топливо, используемое для подогрева воды, а также для снабжения вагонов в пунктах формирования, в пути следования и в пунктах оборота вагонов по статье «Обслуживание вагонов в пассажирских поездах»
025400100A	Топливо и электроэнергия, связанные с транспортировкой пассажирских вагонов в ремонт и из ремонта по статье «Капитальный ремонт пассажирских вагонов по программе КР-1»
043400100A	Топливо для работы механизмов по статье «Перегрузка грузов из вагонов широкой колеи в вагоны узкой колеи на пограничных станциях»
044400100A	Топливо для отопления помещений и подогрева воды для уборки по статье «Обслуживание зданий, сооружений; содержание оборудования и инвентаря хозяйства грузовой работы и внешнеэкономической деятельности»
060400100A	Топливо для механизмов по статье «Погрузочно-разгрузочные операции, осуществляемые для обеспечения перевозочного процесса» и т.д.

Отметим, что построение эффективной системы финансовых взаимоотношений на железнодорожном транспорте, базирующихся на информационных потоках о доходах и расходах структурных подразделений, подразумевает необходимость в научном обосновании системы управленческого учета с четким разграничением центров ответственности, затрат, прибыли.

В отечественной литературе и научных публикациях последних лет определено, что управленческий учет – это учет затрат, а система управленческого учета сводится к системе учета затрат и распределения их по центрам финансовой ответственности, центрам затрат, видам выпускаемой продукции [2 – 4].

Отметим, что роль управления затратами велика: только изменив систему учета затрат на предприятии, можно существенно повлиять на прибыль. Однако *главной целью управленческого учета* является ориентация управленческого процесса на достижение стратегических и тактических целей, и по этой причине система управленческого учета должна включать в себя и систему сбора информации по конкурентам, покупателям, качеству продукции, и информацию об эффективности организационной структуры, методов стимулирования и т.д.

Таким образом, система управленческого учета должна охватывать все службы предприятия и весь спектр данных о его деятельности.

Управленческий учет в системе железнодорожного транспорта можно определить как интегрированную систему учета затрат и доходов, основной целью которой является представление информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений для планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений.

В качестве структурных элементов системы управленческого учета выступают: места возникновения затрат, центры ответственности, центры прибыли и т.д. Организационно-технологические особенности железной дороги обуславливают особый подход к выделению центров в системе железнодорожного транспорта (рис. 4).

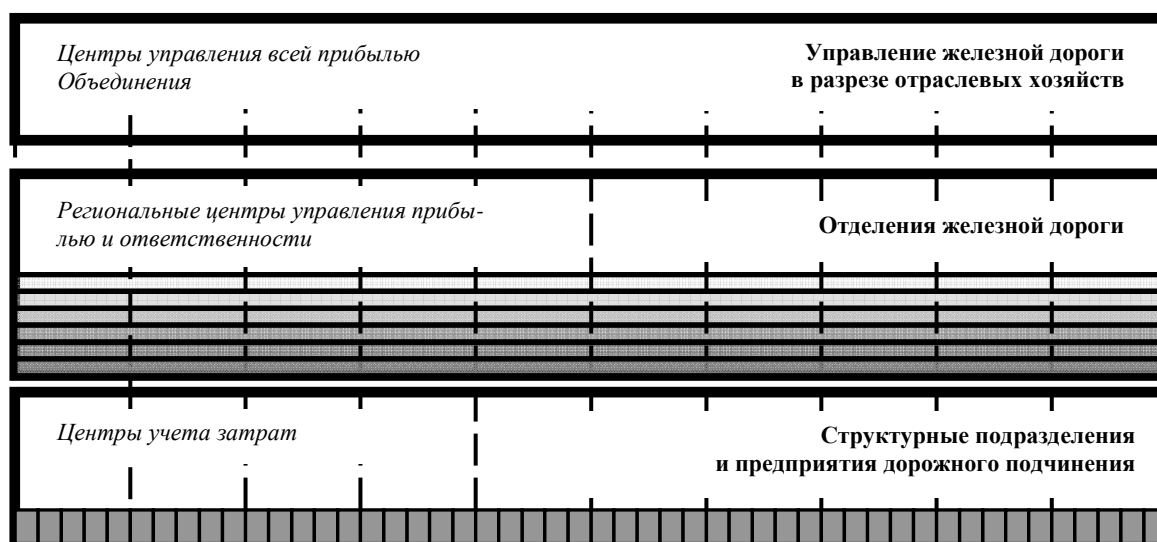


Рис. 4. Система управления по центрам в структуре железной дороги

*Центры возникновения и учета затрат* – это структурные подразделения и предприятия дорожного подчинения, по которым организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами, организации внутреннего хозяйственного расчета.

*Центры ответственности* – отделения железной дороги как структурные подразделения дороги в целом и в разрезе отраслевых хозяйств.

В отличие от центра затрат центр ответственности более масштабен. Каждый центр ответственности состоит из нескольких центров затрат (структурных подразделений) и, кроме того, осуществляет расходы, не имеющие четко выраженного места формирования внутри организации.

Организация учета по центрам ответственности позволяет децентрализовать управление затратами, осуществлять контроль за их формированием на всех уровнях управления, устанавливать виновных за возникновение непроизводительных затрат и в конечном итоге существенно повышать экономическую эффективность хозяйствования.

*Центры прибыли* – управление железной дороги в целом и в разрезе отраслевых хозяйств, руководители которых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности (что возможно только при условии создания системы учета, позволяющей выделить доходы конкретного отраслевого хозяйства железной дороги и соотнести их с затратами).

В качестве центров прибыли могли бы выступать отделения железной дороги, однако это требует трансформации всего механизма финансирования, базирующегося на организационных преобразованиях структуры организации, что не представляется возможным реализовать в практику хозяйство-

вания из-за наличия единого технологического процесса, обусловленного спецификой деятельности железнодорожного транспорта.

Отметим, что в нормативных документах по бухгалтерскому учету и официальных источниках методика организации и ведения управленческого учета отсутствует. Это связано с тем, что организация управленческого учета – внутреннее дело каждого хозяйствующего субъекта, государство не может обязать вести управленческий учет или установить правила его ведения.

**Закключение.** Научное обоснование современных подходов к формированию системы управленческого учета на железнодорожном транспорте позволит организовать ее так, чтобы обеспечить все уровни пользователей своевременной и достоверной информацией о хозяйственно-финансовой деятельности организаций, которая является надежной базой для проведения внутреннего контроля, экономического анализа, оценки достигнутых результатов деятельности, принятия оперативных эффективных управленческих решений с контролем обратной связи, позволяющей обеспечить экономическую безопасность функционирования железной дороги.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Номенклатура расходов по видам деятельности Белорусской железной дороги: утв. Нач. Белорус. железной дороги 16.10.2006 № 354Н / Белорусская железная дорога. – Минск, 2006. – 140 с.
2. Врублевский, И.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики / И.Д. Врублевский. – М.: Бухгалтерский учет, 2004. – 376 с.
3. Карпова, Т.П. Управленческий учет / Т.П. Карпова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
4. Панков, Д.А. Управленческий учет и анализ на железнодорожном транспорте: моногр. / Д.А. Панков, С.О. Лебедева. – Гродно: ГрГУ, 2005.

Поступила 17.06.2011

#### DEVELOPMENT OF MANAGEMENT ACCOUNT SYSTEM ON THE RAILWAY TRANSPORTATION

S. SHATROV

*The article highlights the important issues of functioning and development of management accounting system for rail transport. It is noted that separate elements of management accounting has historically operated at the railway, however, there is no systematic and scientific basis for it. Systematization and creating of scientific ground for these elements is the goal of this work. The author has studied the existing research approaches and methods of organization of management accounting at the company. It is determined that, considering the specifics of the organization the forth alternative is most acceptable for the Belarusian Railways. According to this method the managerial and financial records are maintained in the general accounting department, using a common chart of accounts. The introduction of new account 32 "Management accounting of production costs" is grounded and its structure and logic of construction is studied. Management accounting in rail transport is defined as an integrated system of costs and revenues accounting which is generated on the basis of allocation of points according to the management level of the railway.*